تحليل التكلفة محاسبيا واتخاذ القـــرار في المؤسسة الاقتصادية

الدكتور بوكسانى رشيد نائب عميد كلية الاقتصاد بومرداس

الدكتورة أوكيل نسيمة أستاذة محاضرة -بومرداس

العنوان الالكتروني bou2003av@yahoo.fr

تهدف هذه الورقة البحثية إلى الاجابة على الاشكالية الآتية من خلال العناصر الآتية:

1-مفهوم الفرار وطبيعته

2--ثانيا طريقة التكلفة الكلية واتخاذ القرار

3--ثالثا طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة واتخاذ القرارات

4--رابعا عتبة المر دودية واستخدامها في اتخاذ القرار

5--خامسا التكلفة الملائمة

6--سادسا المحاسبة حسب مراكز المسؤولية

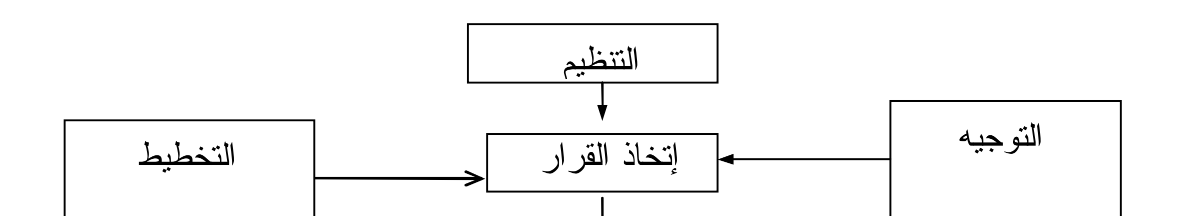
7-- سابعا أسعار التنازل وأتحاذ الفرار

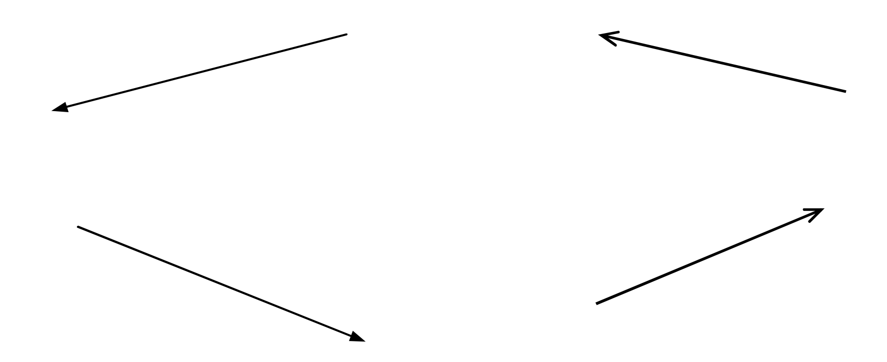
مقدمة:

نظرا لكون عملية القرار من الوظائف المستمرة مع الإنسان لكونه فردا مستقلا في سلوكه التنظيمي إنّما يقوم بممارسة وظيفة القرارات وفق أسس معرفية وسلوكية تتناسب مع المواقف التي يتواجد فيها الشخص، نظرا لأهمية القرار فإننا سوف نتناول العناصر التالية:

وعملية اتخاذ القرار تستدعي مجموعة من الإجراءات من قبل الإدارة وتتمثل في العناصر الداخلة في إختيار القرار كما هي موضحة في الشكل أدناه

شكل رقم (01) : عملية اتخاذ القرار





ولكي يتحقق مستوى الأداء الجيد وتحقيق فعاليته على المسير أن يبرز قدراته في إختيار القرار الأمثل، ولذلك رأينا أنه من المناسب أن نبدأ بعرض العناصر التالية:

أولا: مفهوم وطبيعة إتخاذ القرار

1- مفهوم إتخاذ القرار:

- يقصد بالقرار في اللغة العربية " المشفر أو نقطة التوازن التي عندها يحدث الثبات الفزيائي، كما أن مفهوم الثبات عند المبدأ أو الفكرة يعتبر قرارا وذلك من مفهوم الثبات عند المبدأ أو الفكرة وعدم قبول الحياد عنها."

ومصطلح القرار إستخدام مجازا للدلالة على فعالية اتخاذ موقف أوتقرير حكم في ظاهرة تستدعي البت والدراسة والتدبر

وقد عرف بعض الكتاب القرار على أنه:

التعريف الأول : "تصرفات ناتجة عن تدبير وحساب وتفكير « *CHESTER BERNARD* » في كتابه *THE FUCTIONS OF EXECUTIVES*

بينما عرفه كل من - SIMON و MARCHE في كتابهما المنظمات « ORGANISATION » على أساس أنه نظام أو منظمة ويعرفان المؤسسة على أساس : أداة أتحاذ القرارات.

والسبب في ربط المؤسسة كهيكل (نظام) والقرار كون النظام من خلاله تتوّزع المسؤوليات والصلاحيات وتتم داخله عملية الإتصال والمراقبة وكذا التفكير في القرار من وظيفة فردية إلى وظيفة فئة محددة من الناس وهم المدراء والمسيرون وكذا المقررون وصناع القرار، فارتبطت وظائفهم باتخاذ القرار.

ولذلك عرف القرار على أنه " وظيفة جميع المدراء "

ونظرا لتسلسل الأهداف الجزئية التي تهدف إلى تحقيق الإنجازات في مسار تحقيق الهدف الكبير فإن التنظيم والتخطيط والمراقبة والتوجيه هي وظائف كل المسيرين ونادرا ما يقوم شخص بالجمع بين جميع الوظائف إلى جانب الأداء والفعالية المطلوبة في الإنجاز ولهذا تحولت وظيفة إتخاذ القرار إلى دراسة المسالك المختلفة التي توصل إلى تحقيق الهدف النهائي.

وعراف القرار كذلك: القرار : إختيار لبديل واحد من بين بدلين أو أكثر، أما عملية إتخاذ القرار فتشير إلى العملية التي تبنى على الدراسة والتفكير الموضوعي للوصول إلى البديل المعين أي الإختيار بين البدائل.

هذا التعريف يشير إلى وجود بدائل للإختيار، فإذا لم يوجد بدائل لا يكون هناك حاجة إلى إتخاذ القرار، لعدم وجود مجال الإختيار، فوجود البدائل معناه وجود مشكلة تتمثل حلولها في تلك البدائل الممكنة، أما عدم وجود البدائل فيتطلب عدم الإختيار وبالتالي عدم إتخاذ القرار.

نجد في كل هذه القرارات أن المدير يواجه عدة بدائل مختلفة ويكون إهتمامه محصورا في إختيار البديل الأنسب والفعال.

من خلال ما سبق يمكن تقديم تعريف إتخاذ القرار على أنه إختيار بديل من مجموعة من البدائل، الممكنة مبني على أساس التدبير والحساب والتفكير قصد تحسين الأداء أكثر فأكثر.

2- طبيعة القرار

من خلال تعريف القرار تبين أن هناك خصائص معينة للقرار وإختياره، وهما يرتبطان ببعضهما بصورة معقدة والخصائص الرئيسية هي:

- وجود الرغبة في التنظيم بإحداث تغيير إذا تطلبت المشاكل القائمة ذلك، أو تجنبا للمشاكل المتوقعة مستقبلا أو في حالة تحسين الأداء.

- تحديد درجة التغيرات المطلوب إحداثها والتي غالبا ما تؤثر على مصالح العاملين في التنظيم وعلى طموحاتهم وتوقعاتهم المستقبلية. لذلك فإن التغير المقترح إحداثه لابد أن يأخذ بعين الإعتبار الأوضاع الإجتماعية البيئية للمؤسسة، وغاية الأفراد العاملين ورغباتهم، فيجب على متخذ القرار أن يحدد المعالم التي يستطيع التأثير بها والتحكم فيها وتلك المتغيرات التي تقع خارج بيئته. وهذا يجعل عملية إتخاد القرار تتم تحت قيود تحدد إتجاه التغير المتوقع إحداثه.

- ضرورة التعريف بالمشكلة التي تتطلب إحداث التغير، هذا التعريف غالبا ما يسمى نص تحليل القرار لأنه يتضمن الكثير من الصعوبات والتحديات الفكرية في تحليل الوضع القائم بشكل دقيق ثم وضع تصور أو نموذج لهذا الوضع.

3- دواعي ومراحل إتخاذ القرار

3-1-دواعي إتخاذ القرار

إن القرارات واتخاذها هي عملية روتينية، دائمة مستمرة ملازمة لكل عقد مميز على مستواه الشخصي، وملازمة لكل مسؤول في كل مستوى من المسؤولية يتواجد فيه ضمن أي تنظيم والفرق بين القرار الشخصي والتنظيمي يمكن توضيحه فيما يلي:

-القرار الشخصي:يتضمن دوافع رفع الحرج عن صاحبه وله دواعي التحسين والتطوير الدائم لمستويات الأداء لإنجاز أهدافه.

- القرار التنظيمي:وهو قرار له دواعي الاستمرار في إنجاز أهداف المؤسسة وفق أساليب محسنة للأداء التنظيمي في إتجاه تلك الأهداف التي هي أهداف تنظيمية.

3-2- مراحل إتخاذ القرار

لقد إختلفت الأراء حول تحديد خطوات (مراحل) إتخاذ القرار وعرض كل منها اتجاها يختلف ويتعارض مع الاتجاه الآخر فقد قسم " سيمون " « SIMON » ولنديرج « LINDERGE » ثلاث مراحل من السلوك، كما حددها "ديل" « DILL » بخمسة خطوات وهناك بعض المفكرين الذين قسموها إلى ست (6) مراحل كما هو موضح في الجدول التالي:

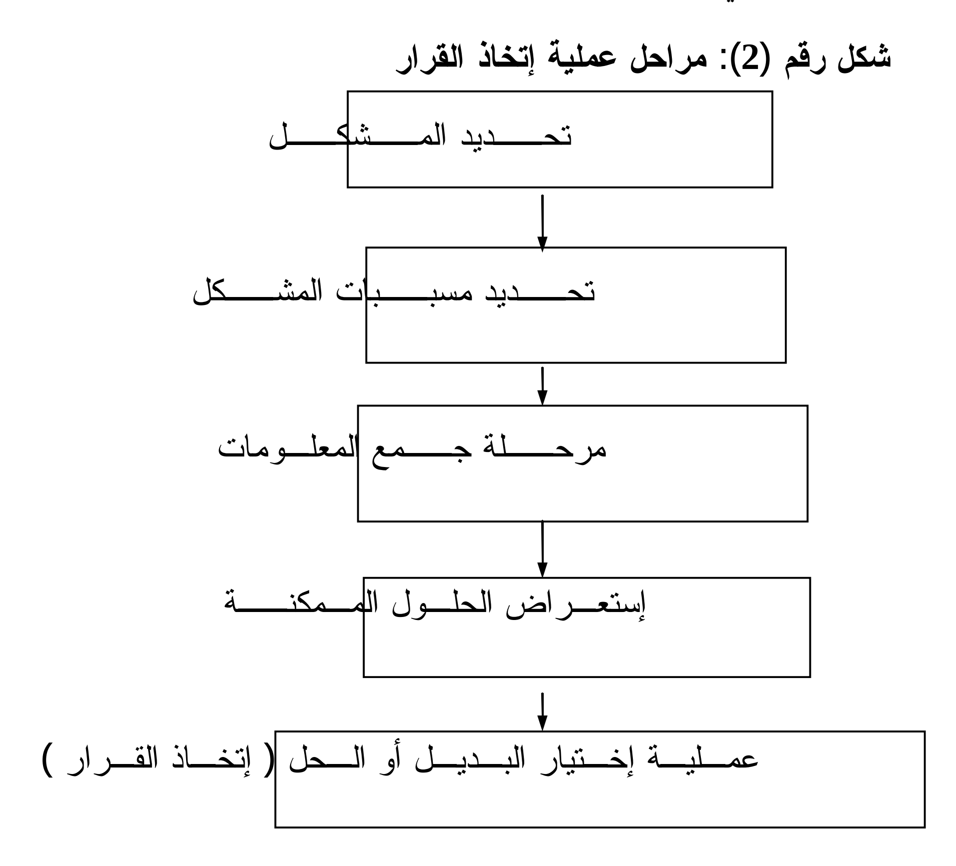
جدول رقم (1) : مراحل إتخاذ القرار

سيمون	ليندير ج	ديل	البنـج	فيفتر	ديموك	نايجرو
-البحث والإستطلاع -التصميم - الإختيار	- التعرف على المشكل - تجميع المعلومات - الإختيار	- تحديد الأهداف والأنشطة - البحث عن أساليب عمل وبدائل مختلفة - المفاضلة	- تحديد المشكل تحديد المشكل بإيجاد فرضيات حلول للأسباب الأساسية للمشكلة - تعريف محدد	- تحديد المشكل -تحديد جمع البدائل - والبحث والإستقصاء أو تحليل الحقائق - مقارنة النتائج	تحديد المشكل - تعريف الحلول البديلة - تعريف أفضل الحلول - إختيار القرار	- الإعتراف بالمشكل - جمع المعلومات وتحليلها - البحث عن الوسائل - تحديد البدائل - القرار - التنفيذ

		بين البدائل وإختيار واحد منها - تنفيذ القرار - تقييم نتائج تنفيذ القرار	للمشكل - إكتشاف بديل مناسب - إختيار أسلوب الحل للمشكل - التنفيذ	- الإختيار		- التقييم والمتابعة

وأن أهم النقاط المشتركة بين الباحثين والمفكرين عن مراحل إتخاذ القرار هي كما يوضحه الشكل التالي:

شكل رقم (2): مراحل عملية إتخاذ القرار



المرحلة الأولى : تحديد المشكل

يجب أن تكون طبيعة المشكل محددة بشكل كاف من حيث المكان والزمان ومن ثم تكون المشكلة واضحة من حيث ركائزها وأسسها ووضوح المشكلة يعني فهم المشكل وتحديده وهذه المرحلة الإبتدائية لابد منها حتى نتمكن من تحديد الأبعاد الحقيقية للمشكل.

المرحلة الثانية: تحديد مسببات المشكل

لا يتم تحديد أسباب المشكل إلا إذا تم تحليل كافة أوجه وآثار الأعراض الحاصلة التي أدت إلى ذلك.

المرحلة الثالثة: جمع المعلومات

إن المعرفة الدقيقة بوجود قنوات إتصال تسري من خلالها المعلومات التي تمكن من إتخاذ القرار المناسب في الوقت المناسب وتكون المعلومات الضرورية عن أي مشكل يعاد النظر فيها تصميم نظام معلوماتي يستجيب للمتطلبات الظاهرة وذلك عن طريق طرح أسئلة تقليدية في تصميم أي نظام معلوماتي وهي:

لماذ ؟ معلومات ؟ كيف ؟ متى ؟ أين ؟ من ؟

والتي من خلال الإجابة عنها تتوضح في مدى جدوى وصلاحية هذه المعلومات في تفسيير مسببات المشكلة.

المرحلة الرابعة: إستعراض الحلول الممكنة

بعد تحديد المشكلة ومعرفة أسبابها وجمع المعلومات عن حدوثها تاتي مرحلة البت في ماهية الحلول الممكنة وذلك بإستعراض كل الحلول المتوقعة والمقارنة بينها وتوحيد معايير المقارنة في الإعتماد أي منها والحلول في الواقع تتخذ عدة اشكال منها :

-**حلول تقليدية:** وهي حلول سابقة لمشاكل متشابهة

- **حلول واضحة:** وهي حلول سهلة التنفيذ والتطبيق ومفهومة.

- **خليط من الحلول المطروحة:** تكون حل وسط من الحلول الممكنة

- **حلول مبتكرة:** وهي حلول يمكن إستنباطها بالإجتهاد والتعمق والبحث

وإختيار أي حل من الحلول السابقة الذكر يتم وفق المعايير التالية:

- **الفعالية:** معناه الحل الذي يحد من المشكلة أو القضاء على مسبباتها

- **التكلفة:** ويكون الحل تحت قيد التكاليف(أقل تكلفة)، والتكلفة تكون حسب الخصائص التالية: * التكلفة الإقتصادية * التكلفة الإجتماعية * مجموع التكاليف (اقتصادية واجتماعية)

المرحلة الخامسة: إتخاذ القرار

وهو النظر إلى البدائل مع العلاقة بعنصر الزمن أي تلك الآثار المستقبلية (القصيرة، المتوسطة، الطويلة الآجل)، وتضاف إلى ذلك التوقعات المبنية على درجة التأثير الممكنة.

وقد تزيد المراحل (مراحل إتخاذ القرار) أو تتضمن تبعا لنوعية القرارات المراد إتخاذها، وهنا تجدر الإشارة إلى أن هناك أنواعا من القرارات يمكن إتخاذها بسرعة كبيرة جدا وهناك قرارات أخرى تستوجب التريث والدراسة من قبل المختصين وذلك تفاديا لحدوث النتائج العكسية لقرارات لم تراع فيها الإستراتيجية الكفيلة بإنجاز الأهداف المرجوة منها.

وهنا يمكن تقييم القرارت وفق هذا المعيار إلى :

- قرارات ذات مضاعفات عبر الزمن
- قرارات إستراتيجية بعيدة التأثير
- قرارات تكتيكية

أي يجب التمييز بين نوعين من القرارات:

- قرارات تكلف غاليا عند تغيرها
- قرارات يمكن تغيرها بسهولة

كما يمكن أن نفرق بين نوعين من القرارات تبعا لعلاقتها بالزمن:

- قرارات إستراتيجية بعيدة التأثير
- قرارات تكتيكية وهي قرارات قصيرة متتابعة.

والواقع أن القرارات الإستراتيجية هي إعتماد إستراتيجية من الإستراتيجيات أوحل من الحلول الذي يمكن من الوصول إلى الأهداف بتكاليف أقل.

وعليه فإن القرار الإستراتيجي هو مجموعة قرارات تكتيكية متتابعة تمكن من الوصول إلى القرار الإستراتيجي.

4- إتخاذ القرار ونظام المعلومات المحاسبي:

يرى الكثير من الباحثين في ميدان المحاسبة أن هناك علاقة ضرورية بين نظام المعلومات المحاسبي ومتخذو القرارات في المشروع والتي يطلق عليها مصطلح " عملة الإتصال " وفي حقيقة الأمر فإن معظم المشاكل المحاسبية السلوكية تظهر بوضوح خلال عملية الإتصال وليس من طرف تجميع وتصنيف وتبويب البيانات والتي تمثل المشاكل المحاسبية

التقليدية، وقد أعطت اللغة التي شكلتها جمعية المحاسبة الأمريكين AMERICAN » « ACCOUTING ASSOCIATION أهمية بالغة لعملية الإتصال حيث جاء في تقريرها مايلي :

يعتبر توليد البيانات المحاسبية جزءا من وظيفة نظام المعلومات المحاسبي غير أن المظهر الأساسي للوظيفة يتمثل في عملية الإتصال التي تنطوي على توزيع البيانات المحاسبية وتفسيير متخذي القرارات للمعلومات التي تحتويها هذه البيانات.

تعتبر محاسبة التكاليف بنك معطيات وأداة معالجة للمعلومات المتعلقة بالتكاليف الإنتاجية او تقديم الخدمات، حيث نقوم بحساب تكلفة كل منتوج أو خدمة على حدة وإستخراج النتيجة الموافقة لكل منتوج أو خدمة.

وتمكن المحاسبة التكاليف من **اتخاذ عدد من القرارات** من خلال دراسة التكاليف، وتحليلها، ومن بينها **قرارات الأسعار**، أو **الإنتاج، المنتوج الجديد، أو التخلي عن منتوج، أو نشاط معين** ... إلخ.

حيث أن التكلفة في المؤسسة تؤدي دورا ذا أهمية بالغة في تحديد عدة قرارات، ولذا نحاول البحث قي التكلفة واستخداماتها في اتخاذ القرارات المختلفة.

-ثانيا طريقة التكلفة الكلية واتخاذ القرار

تأخذ هذه الطريقة جميع المصاريف المباشرة وغير المباشرة في حساب التكاليف وسعر التكلفة للمنتوج أو الخدمة المقدمة.وفي ظل هذه الطريقة تحدد النتيجة لكل منتوج بواسطة مقارنة المبيعات بسعر التكلفة حسب العلاقة التالية:

النتيجة التكاليف لكل منتوج = رقم الأعمال (المبيعات) – التكلفة الكلية

فإذا كان المنتوج الذي حقق إيرادا موجبا يؤثر على نتيجة المؤسسة بصفة موجبة، أما المنتوج الذي يحقق إيراد سالبا يؤثر على نتيجة المؤسسة سلبا كذلك.

وأهم القرارات التي يمكن اتخاذها بواسطة التكاليف الكلية ما يلي:

1- قرارات التسعير:

تسعى المؤسسة للحصول على أكبر عائد، ويساهم السعر في تحقيق ذلك، حيث أن إستمرارية المؤسسة وبقائها يعتمد على سياستها التسعيرية، فالسعر لا بد وأن يكون كافيا للتغطية لجميع المصاريف (المباشرة وغير المباشرة) وتحقيق عائد مناسب مقابل إستخدام المؤسسة لأموالها

2- قرارات الإنتاج:

إن الحديث عن قرارات الإنتاج يعني الحديث عن قرارات قصيرة المدى أي استخدام الطاقة المتاحة بأعلى كفاءة وأقل تكلفة ممكنة مستندين في قراراتنا على سلوك التكاليف خلال الأمد القصير، ومدى الأثر الذي يحدثه القرار على ربحية المؤسسة ككل في المدى الطويل واتخاذ القرار يعني المفاضلة والاختيار بين عدة بدائل أين يتم اختيار البديل الذي يحقق أكبر عائد وبأقل تكلفة.

3- دراسة البدائل:

بعدما يتم تحديد المنتوج الذي يؤثر سلبا على نتيجة المؤسسة، نستطيع هذه الأخيرة تعويضه بمنتوج جديد خصوصا إذا كان **يستعمل نفس المواد الأولية** وذلك بعد **دراسة السوق** بالاعتماد على بحوث التسويق أو زيادة الكمية المنتجة للمنتوجات التي تحقق ربحا.

-ثالثا طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة واتخاذ القرارات

عند تحليل التكاليف حسب النشاط نجد أن التكلفة المتغيرة للوحدة الواحدة تبقى ثابتة مع تغير حجم النشاط، لكن التكاليف الثابتة للوحدة الواحدة تتناسب عكسيا مع حجم الوحدات المنتجة، أي أنه كلما زاد حجم النشاط فإن التكلفة الثابتة للوحدة الواحدة تتناقص، والعكس في حالة انخفاض حجم النشاط فإن تكلفة الوحدة الواحدة ترتفع، وفي حالة أن المؤسسة أنتجت وحدة واحدة فإنها تتحمل كل التكاليف.

وبالتالي فإن المبدأ الأساسي أن تحمل التكاليف التالية وفق معامل تحميل عقلاني

$$\text{معامل التحميل العقلاني} = \frac{\text{النشاط الحقيقي}}{\text{النشاط العادي}}$$

ومنه يمكن الخروج بالنتائج التالية:

1- ربح الفعالية:

ومعناه زيادة في نشاط المؤسسة، وبعبارة أخرى أن المؤسسة فاقت قدرتها الإنتاجية العادية وهذا سوف يؤثر على سعر التكلفة بحيث سوف يرتفع أي أن المؤسسة يجب أن تتحمل تكاليف ثابتة أكبر من التكاليف النظرية والفرق بينهما يمثل ربح الفعالية نتيجة لزيادة النشاط ويضاف إلى النتيجة وبالتالي فهو يؤثر إيجابا في نتيجة المؤسسة ككل.

2- تكلفة البطالة:

ومعناه أن قدرة المؤسسة العادية لم تستغل (تستعمل) كاملة وفي هذه الحالة يجب أن يحمل جزء من التكاليف الثابتة (التكاليف الثابتة × معامل التحميل العقلاني) على سعر التكلفة

3- دور طريقة تكاليف التحميل العقلاني في اتخاذ القرارات:

تعتمد هذه الطريقة بغرض عدم تأثر سياسة المؤسسة العامة بالتغيرات الضرفية المحيط، التي قد تؤدي إلى بعض القرارات غير العقلانية نتيجة عدم أخذ مستوى النشاط الذي يتحدد بالتكاليف الثابتة بعين الاعتبار.

ففي حالة الأزمة مثلا(تراجع مبيعات المؤسسة) ومن ثم تخفيضها لعدد الوحدات المنتجة (تراجع مستوى استخدام الطاقة الإنتاجية).

إذا إعتمدت المؤسسة طريقة التكاليف الكلية فإن التكلفة الثابتة للوحدة ترتفع (بينما التكلفة المتغيرة تبقى ثابتة) وهذا ما يؤدي إلى إرتفاع سعر التكلفة، للوحدة المنتجة، وهو ما قد يدفع بالمؤسسة إلى دفع السعر لتعويض الخسائر ولكن هذا القرار سيضاعف من خسائرها لأنه سوف سؤددي بالضرورة إلى تراجع أكبر للمبيعات خصوصا إذا كانت المنافسة شديدة في القطاع السوقي الذي تنتمي إليه المؤسسة فإن سعر المؤسسة يصبح أعلى من سعر السوق نتيجة لإرتفاع سعر التكلفة.

كذلك عند إستعمال طريقة التحميل العقلاني تسمح بمشاركة كل مسؤول في اتخاذ القرارات في حدود مسؤولياته ويتجه ذلك عند تحديد حجم النشاط العادي في قسمه وبالتالي تتحدد مسؤولياتهم على أساس التكاليف المتغيرة فقط لأن التكاليف الثابتة لا يتحكم فيها المسير، وعليه فإن متخذ القرار يجب أن يبحث ويحدد النشاط العادي لقسمه بشكل جيد قبل أن يتخذ القرار بتحديد السعر أو إنتاج المنتوج أو التخلي عنه.

-رابعا عتبة المر دودية واستخدامها في اتخاذ القرار

عرفها البعض على أنها تهدف إلى التعرف على حجم الإنتاج أوالمبيعات الذي تتساوى عنده التكلفة الكلية مع الإيراد الإجمالي، وبالتالي تسعى إليه الإدارة مبدئيا كحد أدنى في الفترة القصيرة حتى لا تحقق المؤسسة خسائر.

1- إستعمال عتبة المردودية في إتخاذ القرار:

إن متخذي القرار يرغبون في تجريب القرارات قبل إتخاذها وليتمكنوا من ذلك يحتاجون إلى نماذج محاكاة تسمح لهم بمعرفة آثار هذه القرارات المراد اتخاذها والمفاضلة بينها، وفي هذا المجال يعتبر نموذج عتبة المردودية هو أهم تطبيقات طريقة التكاليف المتغيرة (البسيطة أو

المطورة) مضدا ومهما إذ أنه يسمح بمعرفة سريعة للأثر على النتيجة فيما يتعلق بقرار التسيير المراد اتخاذه.

ونستطيع حصر بعض إستعمالات هذا النموذج فيما يلي:

2- بعض استعمالات النموذج عتبة المرد ودبة

- تحديد المنتوجات ذات المردودية وغير ذات المردودية وإتخاذ القرار إما بإنتاجها أو التوقف عن إنتاجها أو استبدالها بمنتوج آخر.

- إعتماد هذا المنتوج في التقدير عن طريق تحديد النتيجة الموافقة لرقم أعمال معين أو رقم أعمال الموافق لنتيجة معتبة.

- تستطيع الإدارة بواسطة هذا النموذج معرفة هامش الأمان الذي لا يمكن تجاوزه دون أن تدخل المؤسسة في منطقة الخسائر.

- إتخاذ بعض القرارات الإستثمار أي عند تغير هيكلة المؤسسة والرفع من طاقتها الإنتاجية ودراسة أثر ذلك على المردودية.

- يمكن إستعمال النموذج عتبة المردودية في المحاكاة:

إن نموذج عتبة المردودية يمكن أن يستعمل في مجال المحاكاة Sumulation أي تحديد ودراسة أثر الإجراءات المقرر اتخاذها في إطار التسيير الجاري على النتائج. وإذا علمنا أن النموذج صحيح في الفترة القصيرة لقيامه على إفتراض ثبات التكاليف الهيكلية فإن كل إجراء يؤدي إلى تحسين الهامش على التكلفة المتغيرة يكون ملائما ومفيدا ومن ثمة فإن دراسة أثر القرارات التكتيكية.

- يسمح نموذج عتبة المردودية في إتخاذ قرار إختيار أسلوب الإنتاج البديلة وذلك عن طريق المفاضلة بين إنتاج السلعة يدويا أو ميكانيكيا ويستند هذا القرار على مقارنة المساهمة الناتجة عن كل أسلوب مع الأخذ بعين الإعتبار التكاليف الثابتة الإضافية والمرتبطة مباشرة بأحد الأساليب.

- يستوجب في بعض الحالات على الإدارة أن تتخذ قرار إنتاج سلعة جديدة، كما أنها ملزمة بإبعاد السلع التي تؤدي إلى الإنخفاض في الربح وإحلال محلها السلع التي تساهم في الحصول على أكبر عائد .

- يساهم نموذج عتبة المردودية في قرارات التسعير:

حيث يجب على المؤسسة أن يكون سعر البيع أكبر من مجموع التكاليف (التكاليف المتغيرة + التكاليف الثابتة) حتى تحقق ربحا، وأدنى سعر تقبل به المؤسسة هو ذلك السعر الذي يحقق عتبة المردودية (سعر البيع = مجموع التكاليف) أين الربح الإجمالي يغطي التكاليف الثابتة

-**خامسا التكلفة الملائمة**:التكلفة الملائمة هي التكلفة التي تتغير بدلالة البديل المختار في عملية اتخاذ القرار، فهي مرتبطة بوضعية محددة كما تشير أيضا إلى أن مفهوم الملائمة ينطبق على الإيراد الذي يتغير بدلالة البديل المختار في اتخاذ القرار.

1-مفهوم التكلفة الملائمة هي تكاليف تفاضلية أي تكاليف تتعلق بالتغير الذي يحدثه البديل المختار، فهي تعتمد على التحليل التفاضلي الذي يقوم على أساس مقارنة الإيرادات المترتبة على قرار معين بما يقابلها من تكاليف ملائمة يهدف التنبؤ بالعائد الصافي الناتج عن ذلك القرار وتتمثل الإيرادات المترتبة على قرار معين في الإيراد الإضافي، وفي الوفر (تقليل) من التكاليف. كما تتمثل التكاليف الملائمة في زيادة التكاليف وتكلفة الفرصة البديلة وقد يكون العائد الصافي المتوقع موجبا في حالة زيادة الإيرادات الإضافية المترتبة على القرار عن التكاليف الملائمة لذلك القرار. مما يدل على أن القرار مقبول، كما يكون العائد الصافي المتوقع سالبا في حالة زيادة التكاليف المصاحبة للقرار عما يقابلها من إيرادات إضافية وفي ذلك دلالة على أن القرار غير مقبول.

كذلك لا بد من الإشارة أيضا إلا أن التكاليف الإقتصادية لا بد أن تتضمن تكاليف الفرصة البديلة (أي الربح الضائع) وعلى العموم أن تتضمن التكاليف الضمنية وهي التكاليف التي لا تأخذها الأنظمة المحاسبية التقليدية بعين الإعتبار.

2- إستخدام التكاليف الملائمة في اتخاذ القرارات:

قرارات إكمال تصنيع المنتوج أو بيعه نصف تام الصنع

- قرارات تشغيل (فتح) قسم إنتاجي إضافي:

- قرارات الشراء أو الصنع:

إن أكثر قرارات الإختيار بين البدائل شيوعا هو قرار الشراء أو الصنع حيث يقع على عاتق متخذ القرار ضرورة المفاضلة والإختيار بين أحد البديلين:

- إما شراء العنصر

- وإما تصنيعه

وغالبا ما يكون هذا العنصر مادة خام أو جزء يستخدم في إنتاج المنتوج النهائي.

- فمثلا هل يشتري صانع الأثاث الهيكل الخشبي للكراسي أم يقوم بتصنيعه؟

- هل تقوم مؤسسة من خلال موظفيها بإعداد برنامج آلي لحساب سعر التكلفة أم تقوم بشراء البرنامج جاهزا؟

-سادسا المحاسبة حسب مراكز المسؤولية:

عادة ما يتسم إتخاذ القرارات في المؤسسات الصغيرة الحجم بالفردية لكن مع كبر حجم المؤسسات فإنه يكون من الصعب أو من المستحيل على فرد واحد إتخاذ كافة القرارات الإدارية. ومن هنا تظهر ضرورة تفويض بعض الأفراد عند مستويات إدارية معتبة صلاحيته أو سلطة إتخاذ كافة القرارات الإدارية، ومن هنا تظهر ضرورة تفويض بعض الأفسام عند مستويات إدارية معتبة صلاحيته أو سلطة إتخاذ القرارات نقسم أو أو دائرة معتبة وبالطبع فإنه مع تفويض السلطة تأتي المسؤولية بمعنى محاسبة الأفراد كما يتخذون من قرارات تتعلق بدائرة أو هم النشاط المسؤولون عنها.

ومن هنا يتطلب الأمر إلى تقسيم المؤسسة إلى مراكز يسهل إدارتها وهو ما يعرف في العلوم الإدارية باللامركزية. وفي ظل هذه اللامركزية في الإدارة يكون الدور الأساسي المحاسبة الإدارية هو إعداد التقارير الإدارة اللازمة والكافية لقياس الأداء لإدارة ومحاسبة المديرية. ووفقا للمسؤوليات المنوطة بهم ومن هنا نشأت فكرة المحاسبة حسب المراكز.

وقد أخذت هذه المحاسبة بعين الإعتبار دراسة المستقبل وترشيد العمليات على أساس تلك الدراسات المحاسبة التقديرية.

1-مفعومها:

محاسبة حسب المراكز المسؤولية هي المفهوم الحديث الذي بمقتضاه يمكن ربط المعدلات التقديرية لعناصر نشاط المؤسسة بمراكز المسؤولية، وربط المعدلات الحقيقية لتلك العناصر بنفس مراكز المسؤولية حتى يمكن تحديد مسؤولية الانحرافات التي قد تنتج من مقارنة ما هو حقيقي بما هو تخطيطي

ومن هنا نلاحظ أن محاسبة المراكز المسؤولة تهدف إلى ربط علامة الأداء الحقيقي والتقديري بمركز المسؤولية عند المستويات الإدارية المختلفة في الهيكل التنظيمي بالمشروع وسواء كانت هذه المراكز أشخاصا أو أقساما أو غير ذلك يجب ملاحظة أن يكون ربط الأداء بهذه المراكز مبني على ما يجب أن يتحمل به المراكز من مسؤولية واستبعاد ما لا يعتبر في حدود مسؤولياته وفقا للوجبات المطلوبة منه تنفيذها والسلطات الممنوحة لتنفيذ هذه المسؤوليات.

وبتطبيق المحاسبة حسب مراكز المسؤولية يسهل تحديد مسؤولية حدوث الانحرافات أو الأخطاء عند الأداء الحقيق (الفعلي) ما دام لدينا أساس لقياس هدا الأداء وهو المعدلات والخطط والسياسات الموضوعة في إطار التخطيط ومادام لدينا أيضا معرفة بالشخص المسؤول عند حدوث هذا الانحراف، وبالتالي نستطيع أن نحدد أسباب الانحرافات وتحليلها ومعالجتها إذا أمكن ذلك.

2- الفروض الأساسية لتطبيق محاسبة المراكز المسؤولة:

بصفة عامة تقوم محاسبة مراكز المسؤولية على عدة فروض أهمها

- كل مدير يجب أن يتحمل مسؤولية الأنشطة التي تتم داخل الدائرة أو القسم أو الوحدة التي تدخل في نطاق مسؤولياته.

- أن يسعى كل مدير أن يحقق الأهداف والغايات المرجوة منه.

- يجب أن يشترك كافة رجال الإدارة في وضع تقرير الأهداف التي بناء عليها سوف يتم محاسبتهم وتقيم أدائهم.

- يجب أن تكون هذه الأهداف ممكنة التحقيق في ظل أداء فعال.

- يجب أن تصل التقارير الأداء والمعلومات لكل مدير قسم أو وحدة بسرعة وفي الوقت المناسب.

- يجب أن يكون دور محاسبة مراكز المسؤولية في تقديم ونمو المؤسسة ككل واضحا ومفهوما.

3- متطلبات تطبيق نظام محاسبة المراكز المسؤولة:

لتطبيق مفهوم محاسبة المراكز المسؤولة في مؤسسة معتبة يجب توافر عدة متطلبات من أهمها مايلي:

- حصر تام لعناصر للتكاليف وعناصر الخدمات وعناصر الإنتاج وعناصر الإيرادات وغير ذلك.

- الفصل بين عناصر التكاليف الثانية والتكاليف المتغيرة بهدف ربط العناصر التي تعبر من مسؤولية مراكز أخرى.

- الفصل بين التكاليف التي يمكن الرقابة عليها والتكاليف التي لا يمكن الرقابة عليها، فالتكاليف التي يمكن الرقابة عليها منغلقة بمراكز المسؤولية أما التكاليف التي لا يمكن مراقبتها قسم معالجتها في مستويات الإدارة العليا بعيدا عن النشاط التشغيلي العادي للوحدات الإنتاجية.

- تحديد مراكز المسؤولية بالمستويات الإدارية المختلفة هذا ويجب أن يكون مركز المسؤولية مرتبطا شخص معين أو مجموعة من الأشخاص حتى يسهل الرقابة على أعمالهم أو على مراكز المسؤولية الذين يشرفون عليها.

- الإلمام التام بإطار التخطيط (التقديرات) بالمشروع ومعرفة المعدلات التقديرية بكل من عناصر التكاليف والإنتاج والإيرادات مع وجوب ربط الأشخاص الذين وضعوا التقديرات مع الأشخاص الذين يقومون بعملية التنفيذ.

- قياس الأداء الفعلي للوقوف على الكميات والقيم الفعلية ومقارنتها بالكميات والقيم التقديرية لنفس مركز المسؤولية المشرف عليه شخص معين.

- إكتشاف الإنحرافات وذلك بمقارنة ما هو فعلي بما هو تقديري وبالتالي تحديد مسؤولية الإنحراف ومعرفة كيفية وأسباب حدوثه.

- سابعا أسعار التنازل وأتحاذ القرار

في الكثير من الأحيان نجد أن المؤسسة تتكون من عدة واحدات، وكل وحدة تقوم بوظيفتها المنوطة بها، ومن ثمة فإن منتوجات إحدى الوحدات من المنتوجات تعد مادة خام بالنسبة لأحد الأقسام أو الوحدات الأخرى وهكذا حتى يتم المنتوج ويتم تصريفه (تسويقه) خارج المؤسسة ككل ومن هنا يبرز السؤال التالي.

- ماهو السعر (القيمة) الواجب إستخدامها في تسجيل مثل هذا التحويل للسلع والخدمات فيما بين الأقسام الداخلية للمؤسسة؟

هذه القيمة هي سعر التنازل، وعليه تقوم بتعريف أسعار التنازل كمايلي:

1- تعريف أسعار التنازل:

أسعار التنازل هي عبارة عن القيمة التي يتم بناء عليها تحويل أو تبادل السلع والخدمات فيما بين الوحدات أو الأقسام الفرعية للمؤسسة فهي أسعار داخلية.

وبعبارة أهرى هي قيمة تلك القيمة التي يتحملها مركز مسؤولية لمركز مسؤولية آخر داخل المؤسسة مقابل السلع والخدمات التي أستعاد منها المركز الأخير من المركز الأول.

2- إشكالية أسعار التنازل الداخلي:

كما سبق وأن عرفنا أن أسعار التنازل هي الأسعار التي تعتمد في المبادلات بين وحدات المؤسسة مما يفترض كما وضحنا سابقا، علاقة مورد - زبون بين أقسام تنتمي إلى نفس المؤسسة ذات الهدف العام الواحد.

وتجدر الشارة أن هذه التكاليف داخل المؤسسة لا تؤثر عليها من حيث زيادة أو نقص الثورة، فالمؤسسة ككل لا تتحمل تكلفة ولا تستفيد من إيراد لكن عمليات التنازل تمس المؤسسة في إتجاه معاكس فما يعتبر إيراد للوحدة (أ) هو مصروف للوحدة (ب) وبالتالي فإن تقييم هذه التنازلات (الأسعار) يؤثر على القرار الاقتصادي للوحدات وعلى هدف المؤسسة ككل .

إذن السعر التنازل يقود مديري الوحدات بإختيار موادهم ونتائجهم بالنسبة للوحدات الأخرى.

ولكن هذا القرار الإقتصادي بين الوحدات قد يصطدم بالأهداف العامة للمؤسسات ككل فيصبح حينئذ إشكالية أسعار التنازل مشكلة معقدة وحساسة وفي هذه الحالة يجب أن تكون هيئة تحكيم تابعة للمديرية العامة تحاول أن تزيل التناقص في الأهداف لكن هذا التدخل في حد ذاته يطرح مشكلة مركزية القرار في المؤسسة وصلاحية معايير التقييم.

3- إفتراضات نظام أسعار التنازل:

إن الإشكالية التي طرحناها سابقا ناتجة من أن وجود نظام الأسعار التنازل يفترض إفتراضين أساسيين:

أولهما: تحقيق اللامركزية على مستوى المؤسسة.

ثانيا: أن تكون الوحدات مؤكزية مسؤولية من نوع مركز الربح أي مراكز مسؤولة عن الإيرادات والأعباء في نفس الوقت.

وهنا نتساءل عن نظام أسعار التنازل الأمثل؟ والحقيقة أن هذا النظام لن يكون إلا ذلك الذي يشجع على ترشيد القرار بالنسبة للوحدات مما يحقق أهداف المؤسسة ككل، دون إخلال بالاستقلالية الوحدات وملائمة معايير تقييم مردودها.

والحقيقة أن جودة أي نظام يعتمد على اللامركزية يفترض وجود ثلاث معايير واحترامها في نفس الوقت.

- **تطابق الأهداف:** أي أهداف الوحدة تكونت مستنبطة من أهداف المؤسسة ولا توجد أهداف مناقضة لرفع مردودها وتعظيم النتائج.

- **تقييم المردود:** أن سمح هذا النظام بتقييم مردودية الوحدات ورؤساءها وفقا للمعايير لا تحل بنظام التقييم.

- **الإستقلالية:** أي أن هذا التقييم واللامركزية تفترض إستقلالية الوحدات في عملية أتحاذ القرارات وعدم إرتباطها بالوحدات الأخرى.

لكن واقعيا ليس هناك اللامركزية المطلقة، وقد يحدث التناقض بين هذه المعايير وتضطر العودة إلى نظام مركزية القرار لكن الحكم على المؤسسة بأنها مركزية يرجع إلى مدى عملها على احترام متطلبات النظام اللامركزي كما أمكنها ذلك، وأنها لا تحد من عمل هذا النظام إلا في الحالات الضرورية.

وهذا ما يقودنا إلى القول أن معايير نظام اللامركزية هي نفس معايير جودة نظام أسعار التنازل أي محاولة إحترام المعايير الثلاثة السابقة الذكر في نفس الوقت.

4- طرق تحديد أسعار التنازل:

ليس هناك طريقة من طرق تحديد أسعار التنازل تفضل عن طرق أخرى. وبصفة عامة فإن طرق تحديد الأسعار التنازل الأكثر شيوعا وإستخداما تنحصر فمايلي:

- **سعر السوق:** إن سعر السوق يعد أمثل الأسس لتحديد أسعار التنازل، والسير في هذا يرجع إلى أن هذا السعر يتحدد بواسطة أطراف خارجية عن المؤسسة، وبناء على قوى السوق من عرض وطلب. ومن هنا فإن أسعار السوق تعد مقياس موضوعيا لتقويم ما يتم من تحويلات داخلية، فهي الأسعار التي يمكن للبائع أن يتلقاها أو يحصلها فيما لو باع منتوجاته لعميل خارجي كما أنها هي الأسعار التي يلتزم المشترى بدفعها فيما لو أشترى إحتياجاته من مورد خارجي.

ومن ما سبق يمكن القول أن إعتماد سعر السوق كسعر تنازل بين الوحدات يفترض مبدئيا أن هذا السوق الوسيط سوق تنافسي، وهناك انعدام نسبة على الإرتباط بين الوحدات ثم يتطلب ثلاث عناصر:

- إستخدام سعر السوق

- حرية البائع (الوحدة) في ألا يبع داخل المؤسسة أي أن المجال مفتوح للخارج (السوق).

- وجود نظام تحكيم داخلي لحل الصراعات.

- **سعر السوق المعدل:** لعله عني عن البيان أنه في حالة توافر سعر السوق للسلع والخدمات موضع تبادل وتحويل بين الأقسام أو الوحدات، فإنه يجب تعديل هذا السعر قبل الإعتماد عليه كأسعار تنازل داخلية ليعكس الظروف والأوضاع الداخلية التي تصاحب تحويل هذه السلع والخدمات فيما بين الأقسام المؤسسة. فعاليا ما نجد منه بنادي بتخفيض سعر السوق عند إستخدامها كأسعار تنازل (تحويل) بمقدار ما يحدث من إنخفاض في تكاليف التسويق السلع والخدمات موضع التنازل.

فالقسم البائع للسلعة لا يتحمل تكلفة التسويق أو التصرف هذه السلعة أو الخدمة بنفس القدر الذي يمكن أن يتحمله فيما لو قام بتصريفها خارجيا. وعليه فإن القسم البائع قد تحمل تكاليف أقل في تصريف السلعة وخدماته إلى القسم المشتري وبالتالي من العدل والمنطق أن يستفيد هذا الأخير من تخفيض (تعديل) سعر السوق بمقدار هذا التخفيض في تكاليف التسويق والتخزين والذي بناء عليه يحدد سعر التنازل بين الوحدات.

- **التكلفة الفعلية:** إن التكلفة الفعلية أو التاريخية تعد الأساس الأكثر شيوعا واستخداما في تحديد أسعار التنازل خاصة في ظل عدم وجود أسعار السوق ذلك لأن التكلفة الفعلية تتميز بأنها يمكن تحديدها بدقة.

لكن السؤال المطروح:

- ماهي التكلفة الفعلية التي يجب أن تتخذ لتحديد أسعار التنازل؟

إن هذه التكلفة يجب أن تشمل كل التكاليف المباشرة والغير المباشرة أو المتغيرة والثابتة.

لكن هذه الطريقة في الحقيقة ترجع بنا إلى نظام مركزي إذ أنها تفرض على الوحدات الزيونة تحمل لا فعالية أو التمتع بفعالية الوحدات الموردة لهذا هناك من يعتمد على التكلفة الكلية التقديرية عوض الحقيقة كونها تمثل معايير عامة حددت على أساس عادي أو طبيعي بطريقة أخرى أن الإعتماد على التكاليف المعيارية فهي على عكس التكاليف الفعلية (الحقيقية) في تحديد أسعار التنازل يكون من شأنه الإعتماد على مقاييس تعكس فقط كفاءة القسم البائع وبالضرورة فإن أسعار التنازل إنما تنقل في هذه الأحوال الأداء الكفاءة إلى القسم المشتري بمعنى أن إستخدام أسلوب التكاليف المعيارية يكون من شأنه كشف أسباب عدم الكفاءة مبكرا.

وأن أسعار التنازل المحسوبة على أساس التكاليف الفعلية تسمح للقسم البائع بتغطية كافة التكاليف التي تتضمن وتشمل عدم الكفاءة.

- **سعر التفاوضي:** سعر التفاوضي هو ذلك السعر الذي يتحدد نتيجة المساومة بين البائع والمشتري ومن تم فإن الأخذ بهذا السعر التفاوضي في تحديد أسعار التنازل الداخلية معناه إعطاء كل قسم كامل حريته في التفاوض وتقرير سعر منتوجه سواء كان سلعة أو خدمة.

- **سعر التكلفة المتغيرة:** هناك من يحدد أسعار التنازل على أساس التكلفة المتغيرة عندما ينعدم وجود السوق الوسيط المنتوج المتنازل عنه، وهذا ما يتضح بالنسبة لبعض المنتوجات (قطع خاصة والنوعية) التي تنتجها بعض الوحدات ولا تتوفر على مستوى السوق وسوق نرى أن تطبيق القاعدة العامة في تحديد سعر التنازل كما سوف بينه فيما بعد أنه لا توجد تقديرات بيع للقطع النوعية أي انه في الأمد القصر على الأقل لا يمكن تحديد ما يسمى بتكلفة

بيع القطع النوعية في الخارج في الأجل القصير مما يجعل السعر معتمدا في التنازل بين الوحدات بالنسبة لهذه القطع النوعية هو التكلفة المتغيرة.

- أسعار التنازل من وجهة نظر المؤسسة ككل:

سنبين من خلال ما تبقى من هذه الدراسة أن إعتماد التنازل وفق طريقة من الطرق السابقة قد يخل بضرورة عدم التعارض بين المعايير الثلاثة لنظام لا مركزي المذكور سابقا. وبالتالي يكون نظام أسعار التنازل غير ملائم وغير جيد في اغلب الحالات من حيث ترشيد القرار الإقتصادي على مستوى المؤسسة ككل وبما أن سعر التنازل الذي يعتمد على سعر السوق هو الذي يجس اللامركزية في وضوح القوة فإننا سنحاول أن نبين كيف أن سعر السوق لا يؤدي دوما إلى إتخاذ القرار الإقتصادي العقلاني على مستوى المؤسسة ككل بحدوث تعارض بين المعايير الثلاثة السابقة الذكر و- القاعدة العامة لتحديد سعر التنازل:

إن هذه القاعدة ليست صحيحة لكل الحالات في تحديد سعر التنازل، ولكنها عموما قاعدة منطقية وتشكل قاعدة أولية قد يتم الإتفاق بشأنها لترشيد القرار.

وتحسب وفق العلاقة التالية:

سعر التنازل = التكلفة المتغيرة + تكلفة الفرصة البديلة عن عدم البيع للخارج

ويقصد بتكلفة الفرصة البديلة أو الضائعة الربح أو الدخل الضائع والضحى به نتيجة عدم البيع للخارج، ولا بد لسعر التنازل أن يغطي على الأقل التكلفة المتغيرة زائد ما كان يمكن أن نتحصل عليه المؤسسة بعرض منتوجاتها إلى الخارج وكذا هناك صعوبة في تحديد تكلفة الفرصة البديلة.

الخاتمة

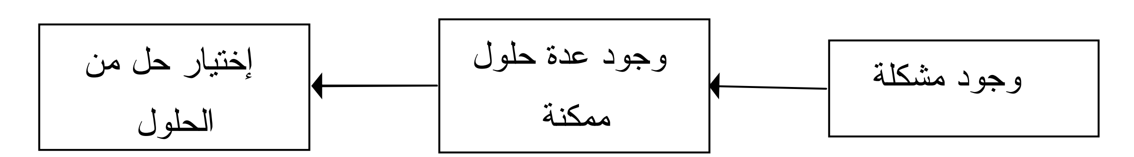
في الواقع لا فرق بين اتخاذ القرار وصنع القرار بل هي عملية واحدة لكن كيفية المزج والتركيب والتحليل للمعطيات توحي بوجود إمكانية صناعة القرار أكثر من اتخاذه، فعملية الصنع للقرار هي تمهيد لاتخاذ القرار أي عبارة عن مرحلة التهيئة والتحضير

فالقرار نشاط مستمر عقلي وعملي قائم على دراسة للواقع والمحيط من أجل توظيف الموارد المتاحة بأكثر عقلانية وبأقل تكلفة ممكنة.

- إن القرارت الفرعية تبقى محدودة الأثر ولو بمستوى عال من النضج، بينما القرارات الجماعية تضمن الوفاق والتنسيق حتى يتم تنفيذها في الوقت المناسب.

- تعتبر المعلومات المواد الأولية لعملية إتخاذ القرار حيث أن إتخاذ القرار ناتج عن تشخيص لمشكل حادث أو متوقع الحدوث وإختيار البديل الأحسن وهو البديل الفاعل في الحل.

- قبل إتخاذ القرار يجب أن تتوفر أساليب إتخاذ القرار التي نذكر منها على سبيل المثال لا الحصر (أسلوب الحدس الشخصي - أسلوب المراجعة بالقوائم- أسلوب البرمجة الخطية) وأن عملية إتخاذ القرار تمر بالمراحل التالية:



- إن محاسبة التكاليف تمثل بنك معلومات وأداة لاتخاذ القرارات المتعلقة بالتكاليف الإنتاجية والخدمية وأهم القرارات التي يمكن اتخاذها بواسطة التكاليف:

- قرارات التسعير إذ يتم تحديد سعر البيع على أساس سعر التكلفة ومنه تتحدد استمرارية نشاط المؤسسة أو توقفها، فالتحكم في التكلفة معناه التحكم في السعر، والتحكم في السعر معناه التحكم في المنافسة، والتحكم في المنافسة معناه التحكم في السوق بمستوى عال من المرونة.

- قرارات الإنتاج ومعناه استخدام الطاقة المتاحة بأعلى كفاءة وأقل تكلفة ممكنة حيث كلما تحكمت المؤسسة في تخفيض تكاليفها فهي تعظم من أرباحها في الواقع.

- دراسة البدائل كقرارات شراء المادة الأولية أو تصنيعها، قرارات فتح قسم إنتاجي جديد، قرارات البيع أو مواصلة إنتاج المنتوج إلى مستواه النهائي، أو قرار إنتاج المنتوج يدويا أو ميكانيكيا، قرارات تعويض منتوج يحقق خسارة بمنتوج جديد.

- إن نموذج عتبة المردودية يسمح بتحديد أثار القرارات المراد إتخاذها والمفاضلة بينها حيث أنه يسمح بـــتحديد المنتوجات ذات المردودية من أجل أخذ القرارات بتطويرها والإهتمام بها.و تقدير النتيجة الموافقة لرقم أعمال معين أو رقم الأعمال الموافق للنتيجة المرغوب تحقيقها.و حساب سعر البيع الأدنى أو كمية الإنتاج التي لا تحقق المؤسسة عندها ربحا ولا خسارة.

- أسعار التنازل هي عبارة عن القيمة التي يتم بناء عليها تحويل أو تبادل السلع والخدمات بين الوحدات، ويجب أن يكون سعر التنازل محققا لأهداف وقرارات المؤسسة ككل وليس على مستوى الوحدات فقط.

- عدم إدراك مفهوم محاسبة التكالبف بشكل صحيح وكامل، بدرجة أن معظم المسؤولين عن المؤسسات يعتقدون أن محاسبة التكالبف ماهي إلا وسيلة لحساب سعر التكلفة، وهذا ما

يطلق عليه بعدم إنتشار الوعي التكاليفي، لأن محاسبة التكالبف في الواقع تعدت ذلك وأصبحت من أدوات التخطيط والتسيير والرقابة التي تؤدي إلى قياس النتائج وتحليلها وتبيان مدى ما حقق من السياسة المسطرة وكذا التعرف على نقاط القوة والضعف في المؤسسة قصد إتخاذ القرارات المناسبة

المراجع:

[1]-. نادية أيوب، نظرية القرارات الإدارية، مطبعة طربين، دمشق.

[2]- يحي، عيسى. قرار الإستثمار الزراعي، (دراسة عينة من مشاريع الإستثمار الزراعي)، أطروحة دكتوراه دولة، غير منشورة، معهد العلوم الإقتصادية، الجزائر، .

[3]- نادية أيوب، نظرية القرارات الإدارية، مرجع سبق ذكره، ص 14.

[4]- عن « AMERICAN ACCOUTING ASSOCIATION » ، أحمد رجب عبد العال المدخل المعاصر في المحاسبة الإدارية، الدار الجامعة .

[5]-. نجيب، أنطوان سامونا، وزميله. المحاسبة الإدارية (إتخاذ القرارات)، كلية الإدارة والإقتصاد، بغداد، .

[6]-. عبد الحي، مرعي. محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط،.

[7]- حواس، صلاح. أهمية ودور النظام المعلوماتي المحاسبي وتطوره، رسالة ماجيستر، غير منشورة، معهد العلوم الإقتصادية، الجزائر، .

[8]- أحمد رجب عبد العال. المحاسبة الإدارية، دار الجامعة للطباعة والنشر، بيروت، .

[9]- متولي، عامر. إطار المحاسبة الإدارية، دار النهضة العربية، القاهرة، طبعة أولى، .

[10]- يسرج مالنس وزميله، المحاسبة الإدارية، ترجمة أحمد حامد حجاج،.

11-- Hongren, comptabilité analytique de gestion, edition KRW itée montréal, 1977, P.737.

12- Robert Reic, système d'informations management des organisations, ed Vubert

Gilbert cha et Patrick piget, comptabilité Analytique, ed Economica.

13-G. Cousse, Analyse et contrôle des coût ed, Maison,

14- Hongren, comptabilité Analytique de gestion ed KRW Montréal

15- Jacque magnet, comptabilité Analytique, presses universitaires